Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
2e chambre

Numéro 33042 du rôle
Inscrit le 11 juillet 2013

<u>Audience publique du 3 juillet 2014</u>

Recours formé par
Monsieur .....,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 33042 du rôle et déposée le 11 juillet 2013 au greffe du tribunal administratif par Monsieur ....., demeurant à ….., contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 11 avril 2013 ayant rejeté comme non fondée sa réclamation dirigée contre une décision de refus d'une imposition par voie d'assiette pour l'année 2011, émise le 31 janvier 2013 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 18 octobre 2013 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision entreprise ;

Entendu le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Monsieur ..... et Madame le délégué du gouvernement Caroline Peffer en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 5 mai 2014.

A la suite du dépôt en date du 15 janvier 2013 de sa déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2011, Monsieur ..... se vit adresser par le préposé du bureau d'imposition Luxembourg 3 une lettre datée au 31 janvier 2013 l'informant que sa déclaration fiscale ne pouvait plus être prise en considération en raison de son introduction tardive, par application du paragraphe 153 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée *« Abgabenordnung »*, en abrégé *« AO »*.

Contre cette décision, Monsieur ..... introduisit, par un courrier du 13 février 2013, une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur ».

Cette réclamation fut rejetée comme non fondée par le directeur, par une décision du 11 avril 2013, référencée sous le numéro … du rôle, qui est libellée comme suit :

« Vu la requête introduite le 13 février 2013 par le sieur ....., demeurant à …., pour réclamer contre la décision de refus d'une imposition par voie d'assiette pour l'année 2011, émise le 31 janvier 2013;

Vu le dossier fiscal;

Vu les §§ 228, 235 n° 5 et 301 de la loi générale des impôts (AO);

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit (§ 238 AO), dans les forme (§ 249 AO) et délai (§ 245 AO) de la loi, qu'elle est partant recevable;

Considérant que le réclamant fait grief au bureau d'imposition de ne pas avoir procédé à l'imposition par voie d'assiette au motif d'une remise tardive de la déclaration;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens du requérant, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;

qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique;

Considérant que le réclamant a introduit une déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2011 en date du 15 janvier 2013 afin de faire valoir, entre autres, une perte de location engendrant une restitution de retenue sur traitements et salaires;

Considérant que lorsque le revenu imposable se compose, comme en l'espèce, en tout ou en partie de revenus passibles d'une retenue d'impôt sur les traitements et salaires, il y a lieu, en vertu de l'article 153 alinéa 1er de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.), à imposition par voie d'assiette dans cinq différentes hypothèses de dépassement de limites de revenu et une hypothèse particulière d'imposition collective ;

qu'en l'espèce, il n'a même pas été allégué qu'une de ces limites légales aurait été dépassée;

qu'il en est de même des hypothèses d'imposition par voie d'assiette visées aux alinéas 2 et 3 de l'article 153 L.I.R.;

Considérant qu'aux termes de l'alinéa 4 de l'article 153 L.I.R., sans préjudice des dispositions qui précèdent, le contribuable qui n'est pas soumis à l'imposition par voie d'assiette au sens des alinéas 1er à 3 du même article peut y être soumis, sur demande, en vue de la prise en considération des revenus nets visés à l'article 146, alinéa 1er, numéros 1 et 3 et alinéa 2 L.I.R. ou à l'article 152 L.I.R., ou de pertes provenant d'une catégorie de revenus autre que celles ayant subi la retenue à la source;

Considérant qu'il peut valablement être conclu qu'une telle demande au sens de l'alinéa 4 de l'article 153 L.I.R. tend essentiellement à l'admission au régime de l'imposition par voie d'assiette ce qui se dégage, d'une part, du libellé des articles 145 alinéa 1er et 153 alinéa 4 L.I.R. (« …admis à l'imposition par voie d'assiette… », « …le contribuable qui n'est pas soumis à l'imposition par voie d'assiette…y est soumis, sur demande… ») et, d'autre part, de l'article 154 alinéa 7 L.I.R. consacrant au profit du contribuable soumis à l'imposition par voie d'assiette un droit légal à un remboursement d'office d'un éventuel trop-payé d'impôt (Cour administrative du 1er février 2011, n°27045C du rôle) ;

Considérant que les contribuables qui ne sont pas admis à l'imposition par voie d'assiette tombent sous l'application de l'article 145 L.I.R. en ce qui concerne la régularisation des retenues d'impôt sur les traitements, salaires ou pensions et peuvent bénéficier, le cas échéant, d'une régularisation des retenues par voie de décompte annuel ;

Considérant que l'article 17 du règlement grand-ducal du 9 mars 1992 portant exécution de l'article 145 L.I.R. prévoit que lorsque le décompte n'a lieu que sur demande, celle-ci est à déposer au plus tard le 31 décembre de l'année qui suit celle pour laquelle le décompte est à accorder, qu'après ce délai les retenues opérées sur les traitements, salaires ou pensions acquièrent un caractère définitif (Cour administrative du 1er février 2011, n°27045C du rôle) ;

Considérant que le fait d'admettre qu'un contribuable soumis au régime de la régularisation des retenues sur traitements et salaires puisse, par le biais d'une demande de soumission à une imposition par voie d'assiette soumise après l'écoulement du délai instauré par l'article 17 alinéa 2 du règlement grand-ducal prévisé du 9 mars 1992 provoquer l'ouverture d'une procédure d'imposition par voie d'assiette comportant la détermination de l'impôt annuel par un bulletin d'impôt et un remboursement d'office d'un éventuel trop-perçu d'impôt, i.e. de retenues sur traitements et salaires, aurait pour effet de remettre en cause ce caractère définitif des retenues opérées et serait partant contraire à la finalité de l'article 17 alinéa 2 du règlement grand-ducal du 9 mars 1992, ensemble le § 86 AO (Cour administrative du 1er février 2011, n°27045C du rôle) ;

Considérant qu'il y a partant lieu de conclure que si l'article 153 alinéa 4 L.I.R., ne prévoit pas lui-même un délai spécifique pour l'introduction d'une demande de soumission à l'imposition par voie d'assiette, le délai d'un an après écoulement de l'année d'imposition concernée découle nécessairement des dispositions de l'article 17 du règlement grand-ducal prévisé du 9 mars 1992 (Cour administrative du 1er février 2011, n°27045C du rôle) ;

Considérant que les dispositions du § 86 AO sont applicables en cas de dépassement du délai précité, au cas où des circonstances seraient susceptibles de justifier un relevé de forclusion ;

Considérant qu'en l'espèce, le réclamant a soumis sa déclaration d'impôt pour l'année 2011, véhiculant sa demande d'admission à l'imposition par voie d'assiette, en date du 15 janvier 2013, donc après l'écoulement du délai précité, lequel a expiré le 31 décembre 2012 pour l'année d'imposition 2011 ;

Considérant en plus que l'instruction n'a pas révélé de circonstance susceptible de justifier un relevé de forclusion (§§86 et 87 AO) ; ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 11 juillet 2013, Monsieur ..... a introduit un recours contentieux qui, d'après les indications du corps de la requête, est dirigé contre la décision directoriale précitée du 11 avril 2013.

La requête introductive d'instance ne spécifiant pas si le recours tend à la réformation ou à l'annulation de la décision critiquée, il y a lieu d'admettre, d'après les données de l'espèce, que le demandeur a entendu introduire le recours admis par la loi.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 AO, auquel renvoie le paragraphe 235 (5) AO mentionnant les bulletins concernant des demandes de restitution d'impôts (« *Bescheide über Erstattungsansprüche aus Rechtsgründen* »), et de l'article 8 (3) 1.

de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation de sa part contre un refus d'une demande d'imposition par voie d'assiette.

Le délégué du gouvernement invoque en premier l'exception *obscuri libelli* et conclut par voie de conséquence à l'irrecevabilité du recours dans la mesure où la requête introductive d'instance n'indiquerait aucun moyen en droit à la base du recours. Le délégué du gouvernement en déduit que le recours serait irrecevable pour ne pas être conforme à l'article 1er de la loi du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, ci-après dénommée « la loi du 21 juin 1999 ».

Aux termes de l'article 1er, alinéa 2 de la loi du 21 juin 1999 : « *la requête qui porte date, contient :* […]

- *l'exposé sommaire des faits et des moyens invoqués* […] », de sorte qu'il appartient à un demandeur d'indiquer au moins sommairement les faits à la base de sa requête ainsi que les moyens qu'il entend invoquer contre la décision administrative déférée.

A cet égard, il appartient au tribunal saisi d'apprécier *in concreto* si l'exposé sommaire des faits et des moyens, ensemble les conclusions s'en dégageant, est suffisamment explicite ou non. L'*exceptio obscuri libelli*, qui est d'application en matière de contentieux administratif et fiscal, sanctionne d'irrecevabilité l'acte y contrevenant, étant entendu que son but est de permettre au défendeur de savoir quelle est la décision critiquée et quels sont les moyens à la base de la demande, afin de lui permettre d'organiser utilement sa défense[1], sous réserve de l'article 29 de la loi modifiée du 21 juin 1999 disposant que: « *L'inobservation des règles de procédure n'entraîne l'irrecevabilité de la demande que si elle a pour effet de porter effectivement atteinte aux droits de la défense* ».

En l'espèce, le demandeur a introduit son recours contre la décision directoriale du 11 avril 2013, référencée sous le numéro …. du rôle, ayant rejeté sa réclamation comme n'ayant pas été fondée. En ce qui concerne l'indication sommaire des faits et moyens, le tribunal est amené à constater que le demandeur se plaint de ne pas avoir été imposé par voie d'assiette pour l'année 2011 et de ne pas avoir obtenu le remboursement d'un éventuel trop-perçu d'impôt, en expliquant, d'une part, les raisons à la base du dépôt tardif de sa déclaration d'impôt pour l'année 2011 et, d'autre part, les motifs sous-tendant le prétendu remboursement d'impôts. S'il est exact que le demandeur ne fait pas référence à un texte légal précis pour soutenir sa prétention, force est néanmoins au tribunal de constater que la partie étatique a pu prendre position dans son mémoire en réponse de manière détaillée quant aux motifs l'ayant conduite à refuser au demandeur l'imposition par voie d'assiette, de sorte que le tribunal retient que ses droits de la défense, au sens de l'article 29 de la loi du 21 juin 1999, n'ont pas été violés en l'espèce, de sorte que le moyen afférent laisse d'être fondé.

Le recours en réformation dirigé contre la décision directoriale précitée du 11 avril 2013 est partant recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

---

[1] v. Trib. adm., 30 avril 2003, n° 15482 du rôle, Pas. adm. 2012, V° Procédure contentieuse, n° 386 et les références y citées

Quant au fond, le demandeur conteste la décision déférée du directeur en que l'instruction n'aurait pas révélé de circonstances susceptibles de justifier un relevé de forclusion. Il fait valoir que sa déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2011 aurait été déposée le 15 janvier 2013, après qu'il aurait sollicité, par courrier électronique du 2 janvier 2013 un délai supplémentaire d'une semaine, le demandeur expliquant son retard, d'une part, par la naissance de son septième enfant le 19 janvier 2013 et, d'autre part, par une intervention chirurgicale que sa fille de 13 ans aurait dû subir en Allemagne en octobre 2012. Quant aux impôts à payer pour l'année 2011, le demandeur invoque des intérêts débiteurs d'un emprunt d'un montant de 12.300 euros.

Le délégué du gouvernement rétorque que ce serait à bon droit que le directeur a considéré l'introduction de la déclaration d'impôt par le demandeur comme une demande tardive d'admission au régime de l'imposition par voie d'assiette, les faits mis en avant par le demandeur ne constituant pas des circonstances susceptibles de justifier un relevé de forclusion.

Il est constant en cause que le 15 janvier 2013, le demandeur a introduit auprès du bureau d'imposition une déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2011 pour demander une imposition par voie d'assiette.

Il est encore constant en cause que le demandeur ne rentre pas dans l'une des catégories de contribuables visées par les alinéas (1) à (3) de l'article 153 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en abrégé « *LIR* », et de son règlement grand-ducal d'exécution modifié du 28 décembre 1990, en vertu duquel « (1) *Lorsque le revenu imposable se compose en tout ou en partie de revenus passibles d'une retenue d'impôt sur les traitements et salaires, sur les revenus de capitaux mobiliers ou sur les revenus de tantièmes, il y a lieu à imposition par voie d'assiette:*

1. lorsque le revenu imposable dépasse une limite à fixer par «règlement grand-ducal»189 de façon absolue ou différenciée selon des catégories déterminées de contribuables, ou

2. lorsque le revenu imposable comprend, en plus des revenus passibles de retenue d'impôt, des revenus nets non passibles de retenue qui, après déduction des abattements visés aux articles «128, 128bis et 130»190, s'élèvent au total à plus de «600 euros»191, ou

3. lorsque le revenu imposable du contribuable comprend pour plus de «1.500 euros»192 des revenus nets visés à l'article 146, alinéa 1er, qui sont passibles de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux; »

Il ressort en effet des éléments soumis à l'analyse du tribunal que le demandeur a déclaré avoir réalisé durant l'année d'imposition 2011 un revenu positif provenant exclusivement d'une occupation salariée d'un montant inférieur au seuil fixé par l'article 3 n° 1 du règlement grand-ducal prévisé du 28 décembre 1990 pour l'année 2011 et a indiqué un revenu de location de biens négatif provenant exclusivement de la mise en compte d'intérêts débiteurs en raison de trois emprunts contractés pour le logement lui servant d'habitation personnelle. Par voie de conséquence, il ne se trouvait, pour l'année d'imposition 2011, pas soumis *de lege* à une imposition par voie d'assiette, mais relevait du régime de la régularisation des retenues sur la base d'un décompte annuel prévu par l'article 145 LIR et son règlement grand-ducal d'exécution du 9 mars 1992.

Par contre, en considération de la déclaration d'un revenu négatif de location de biens, il rentrait au titre de l'année d'imposition 2011 dans les prévisions de l'article 153 (4) LIR qui dispose que « *sans préjudice des dispositions qui précèdent, le contribuable qui n'est pas soumis à l'imposition par voie d'assiette au sens des alinéas 1er à 3 ci-dessus y est soumis, sur demande, en vue de la prise en considération des revenus nets visés à l'article 146, alinéa 1er, numéros 1 et 3 et alinéa 2 ou à l'article 152, ou de pertes provenant d'une catégorie de revenus autre que celles ayant subi la retenue à la source. Il en est de même du contribuable qui demande l'imputation de la retenue d'impôt d'après les dispositions de l'article 154, alinéa 1er, numéro 3* ». Ainsi, le demandeur était en principe en droit de soumettre, à travers le dépôt de sa déclaration d'impôt pour l'année 2011, une demande telle que prévue par l'article 153 (4) LIR.

L'objet de cette demande n'englobe pas directement une demande de remboursement d'un trop-payé d'impôt, mais tend essentiellement à l'admission au régime de l'imposition par voie d'assiette. En effet, d'une part, cette conclusion se dégage du libellé des articles 145 (1) et 153 (4) LIR (« *... admis à l'imposition par voie d'assiette …* », « *… le contribuable qui n'est pas soumis à l'imposition par voie d'assiette ... y est soumis, sur demande …* ») et, d'autre part, l'article 154 (7) LIR consacre au profit du contribuable soumis à l'imposition par voie d'assiette un droit légal à un remboursement d'office d'un éventuel trop-payé d'impôt qui doit être qualifié de dérogation à l'exigence d'une demande de remboursement au sens du § 150 AO (cf. HÜBSCHMANN, HEPP, SPITALER, RAO-*Kommentar*, § 150, Anm. 10) et qui rend partant toute demande tendant à ces fins et à soumettre dans le délai prévu par le § 153 AO surabondante.

Cependant, l'article 17 (2) du règlement grand-ducal prévisé du 9 mars 1992 prévoit un délai jusqu'au 31 décembre de l'année qui suit celle du décompte pour l'introduction d'une demande d'un décompte annuel et ce délai doit être considéré, au vu du renvoi au § 86 AO, comme constituant un délai de forclusion au-delà duquel un décompte annuel ne peut plus être sollicité et les retenues sur traitements et salaires opérées acquièrent un caractère définitif. Or, le fait d'admettre qu'un contribuable soumis au régime de la régularisation des retenues sur traitements et salaires puisse, par le biais d'une demande de soumission à une imposition par voie d'assiette soumise après l'écoulement du délai instauré par l'article 17 (2) du règlement grand-ducal prévisé du 9 mars 1992, provoquer l'ouverture d'une procédure d'imposition par voie d'assiette comportant la détermination de l'impôt annuel par un bulletin d'impôt et un remboursement d'office d'un éventuel trop-perçu d'impôt, i.e. de retenues sur traitements et salaires, aurait pour effet de remettre en cause ce caractère définitif des retenues opérées et serait partant contraire à la finalité de l'article 17 (2) du règlement grand-ducal du 9 mars 1992, ensemble le § 86 AO.

Cette analyse se trouve confirmée par l'article 17 (1) du même règlement grand-ducal du 9 mars 1992 qui soumet l'exécution d'un décompte par le bureau d'imposition compétent à la condition que le contribuable ne soit pas passible d'une imposition par voie d'assiette. En effet, cette disposition ne distingue pas au niveau d'une imposition par voie d'assiette entre celle imposée par la loi ou celle initiée sur demande prévue par l'article 153 (4) LIR. Elle tend à éviter en toute hypothèse le cumul d'une procédure de décompte annuel et d'une procédure d'imposition par voie d'assiette au titre d'une même année d'imposition dans le chef d'un même contribuable. Or, afin que le bureau d'imposition compétent pour le décompte puisse être fixé dans le délai de la loi sur la façon définitive de procéder, il faut nécessairement que le contribuable concerné ait introduit soit sa demande de décompte soit sa demande de soumission à l'imposition par voie d'assiette dans le délai prévu par l'article 17 (2) du règlement grand-ducal du 9 mars 1992.

Il y a partant lieu de conclure que si l'article 153 (4) LIR ne prévoit pas lui-même un délai spécifique pour l'introduction d'une demande de soumission à l'imposition par voie d'assiette y prévue, le délai d'un an après l'écoulement de l'année d'imposition concernée découle nécessairement des dispositions de l'article 17 du règlement grand-ducal prévisé du 9 mars 1992.[2]

Or, en l'espèce, il est constant en cause que le demandeur a soumis sa déclaration d'impôt pour l'année 2011, véhiculant sa demande d'admission à l'imposition par voie d'assiette, en date du 15 janvier 2013, donc après l'écoulement du délai prévu par l'article 17 (2) du règlement grand-ducal du 9 mars 1992 qui a pris fin en date du 31 décembre 2012.

Il y a finalement lieu de retenir que les excuses dont le demandeur se prévaut en l'espèce, à savoir la naissance de son septième enfant, ainsi que l'intervention chirurgicale subie par sa fille en octobre 2012, ne sont pas de nature à constituer un cas de relevé de forclusion, conformément au paragraphe 86 AO, « *Nachsicht wegen Versäumung einer Rechtsmittelfrist kann beantragen, wer ohne sein Verschulden verhindert war, die Frist einzuhalten …* », dans la mesure où le demandeur reste en défaut d'étayer ses affirmations par des éléments probants comme notamment des certificats médicaux renseignant le tribunal sur le déroulement de la grossesse de l'épouse du demandeur, respectivement sur l'état de santé de sa fille ayant dû subir une intervention chirurgicale en Allemagne desquels ressortirait une impossibilité matérielle non-fautive de sa part d'introduire la demande d'imposition par voie d'assiette dans les délais légaux. Force est dès lors de retenir que le demandeur a commis une négligence fautive excluant le relevé de forclusion, étant entendu que l'indulgence se mérite dans la mesure où il est dans l'intérêt de la sécurité des rapports juridiques de respecter les délais de procédure.

C'est partant à bon droit que le bureau d'imposition Luxembourg 3 a refusé de prendre en compte la demande de Monsieur ..... en raison de l'écoulement du délai pour l'introduction d'une demande d'admission à l'imposition par voie d'assiette et que la décision directoriale déférée du 11 avril 2013 a confirmé ce refus.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent, et en l'absence d'autres moyens, que le recours est à rejeter pour manquer de fondement.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare non justifié, partant en déboute ;

condamne le demandeur aux frais.

Ainsi jugé par :

---

[2] Cour adm., 1[er] février 2011, n°27045C du rôle, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n° 475 et l'autre référence y citée.

Anne Gosset, premier juge,
Andrée Gindt, juge,
Paul Nourissier, juge,

et lu à l'audience publique du 3 juillet 2014 par le premier juge, en présence du greffier Monique Thill.

s. Monique Thill | s. Anne Gosset

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 3 juillet 2014
Le greffier du tribunal administratif